

0-497356

*На правах рукописи*

Воронова Екатерина Юрьевна

## **Институциональные аспекты управленческого учета**

Специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»

Автореферат  
на соискание ученой степени  
доктора экономических наук

Москва 2012

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВПО  
«Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова»

Научный консультант — доктор экономических наук, профессор  
**Панков Виктор Васильевич**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Карпова Татьяна Петровна**

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000741323

доктор экономических наук, профессор

**Хоружий Людмила Ивановна**

доктор экономических наук, профессор

**Чая Владимир Тигранович**

Ведущая организация — **Российский университет дружбы народов**

Защита состоится 24 мая 2012 года в 13.00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.196.06 при ФГБОУ ВПО «Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова» по адресу: 117997, Москва, Стремянный пер., д. 36, корп. 3, ауд. 353.

С диссертацией можно ознакомиться в информационно-библиотечном центре ФГБОУ ВПО «Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова» по адресу: 117997, Москва, ул. Зацепы, д. 43.

Автореферат разослан «14» апреля 2012 года. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации 22 февраля 2012 года размещены на официальном сайте ФГБОУ ВПО «Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова» <http://www.rea.ru> и в сети Интернет Министерства образования и науки Российской Федерации по адресу: [vak2.ed.gov.ru](http://vak2.ed.gov.ru).

Ученый секретарь диссертационного совета,  
кандидат экономических наук, доцент

Н. С. Исарова

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Российские фирмы сталкиваются со структурными изменениями в экономике и вынуждены адаптироваться к новым условиям. Российским бухгалтерам во многом приходится пересматривать свои первоначальные знания. Работа в постоянно изменяющихся, рыночных условиях представляет собой не просто процесс, сводящийся к улучшению уже существующих способов выполнения задач при помощи введения дополнительных современных методов управленческого учета, а переосмысление самих задач и тех целей, которые они в себе несут. Речь уже идет о принятии новой институциональной реальности и новых идей, а также о влиянии этих идей на развитие управленческого учета.

Несмотря на фактическое существование управленческого учета в России, его законодательное определение на сегодняшний день отсутствует, и статус официально не закреплён. Сфера действия управленческого учета оказывается чрезмерно широкой и неопределенной. В результате уровень управленческого учета далеко не всегда отвечает потребностям современной фирмы, и, наоборот, не всегда российские фирмы осознают важность и перспективность ведения управленческого учета, особенно внедрения его инновационных методов. Поэтому настоятельно требуется изменение научных подходов к исследованию управленческого учета и пониманию самого явления «управленческий учет».

В качестве отправной точки в исследованиях видится институциональный подход, представляющий собой совокупность методологических принципов, основанных на включении в анализ институтов, а также экономических и неэкономических (социальных, культурных, исторических и др.) факторов. Такой подход позволяет получить дополнительные знания об управленческом учете, которые нередко оказываются настолько инновационными, что это позволяет говорить об институциональном подходе как об альтернативном взгляде на управленческий учет. При этом данная работа не является анализом самих институциональных теорий, в ней не подтверждаются и не опровергаются их основные положения. Институциональные теории рассматриваются как руководящий принцип исследовательского процесса, то есть как угол зрения, под которым исследуется управленческий учет.

Согласно методологии институционального подхода управленческий учет выходит за рамки специализации, узко фокусирующейся на отдельных элементах системы управленческого учета, и представляет собой институциональный, экономический, социальный, культурный и политический феномен. Включение положений институциональных теорий в среду управленческого учета обеспечивает опре-

деленный ракурс рассмотрения проблем, предоставляя возможность исследовать управленческий учет на различных уровнях анализа: общеэкономическом, межфирменном и внутрифирменном. Все это расширяет возможности традиционного подхода к исследованию управленческого учета, что является жизненно необходимым в условиях складывающейся новой институциональной реальности и определяет актуальность темы диссертации.

**Степень научной разработанности проблемы.** Диссертационное исследование основывается на трудах отечественных и зарубежных ученых, практических работников в области управленческого учета и институциональной теории.

Зарубежный опыт становления и развития управленческого учета, теория и методология управленческого учета, анализ практических ситуаций нашли отражение в работах Х. Андерсона, Э. Аткинсона, Р. Банера, М. Бромвича, Р. Гаррисона, С. Датара, Т. Х. Джонсона, Дж. Диллард, К. Друри, Р. Каплана, Д. Колдуэлла, Р. Купера, Б. Нидлза, Д. Нортон, Дж. Риса, Р. Рослендера, Дж. Фостера, Ч. Т. Хорнгрена, Р. Энтони и др.

Вопросы теории, методологии и практики управленческого учета исследовались следующими отечественными учеными: М. А. Вахрушиной, М. Х. Жебраком, Н. Н. Ивановым, В. Б. Ивашкевичем, Т. П. Карповой, В. Э. Керимовым, Н. П. Кондраковым, Г. Г. Крюковым, А. Ф. Мухиным, О. Е. Николаевой, В. Ф. Палием, С. А. Рассказовой-Николаевой, В. П. Суйцем, Г. В. Улиной, Л. И. Хоружий, В. Т. Чая, А. Д. Шереметом, Т. В. Шишковой и др. Работы отечественных ученых концентрируются в основном на традиционном подходе к управленческому учету, оставляя за рамками исследований его институциональные аспекты.

Институциональные теории были предметом исследований таких отечественных и зарубежных авторов, как А. Алчиан, Дж. Бьюкенен, Т. Веблен, Р. Гринвуд, С. Гроссман, Х. Демсец, М. Дженсен, О. В. Иншаков, Р. И. Капелюшников, С. Г. Кирдина, Г. Клейнер, Р. Коуз, Я. Кузьминов, А. К. Ляско, У. Х. Меклинг, А. Н. Нестеренко, Д. Норт, Р. М. Нуреев, А. Н. Олейник, К. Оливер, В. М. Полтерович, П. Робертс, В. В. Радаев, У. Р. Скотт, О. С. Сухарев, В. Л. Тамбовцев, О. Уильямсон, О. Харт, К. Хиннингс, Дж. Ходжсон, А. Е. Шаститко и др.

Рассмотрению институциональных аспектов управленческого учета посветили свои работы следующие зарубежные ученые: М. Н. Ахмед, Дж. Бурнс, М. Гранлунд, Р. Гринвуд, К. Гудман, М. У. Дирсмит, Дж. Каллиникос, С. Кармона, Б. Г. Каррутерс, У. Е. Д. Крид, П. Куатрон, М. Лоунсбури, К. Лукка, Н. Б. Макинтош, П. Миллер, М. Мэйджор, Дж. Ригсби, А. Риккабони, Дж. Робертс, М. Сео, У. Сеал,

А. К. Сити-Набиха, Р. У. Скапенс, Т. Субраманиам, П. С. Толберт, Х. И. Уолк, Х. Хассельблад, К. Хинингс, З. Хог, А. Г. Хопвуд, Т. Хоппер, М. Хуссаин и др.

В России существует ограниченное количество работ, посвященных институциональным аспектам бухгалтерского учета, в частности, труды таких ученых, как В. В. Панков, Л. А. Чайковская. Применение положений институциональных теорий в исследованиях управленческого учета, является новым и практически не изученным направлением в российской науке. Данное обстоятельство предопределило необходимость проведения исследований институциональных аспектов управленческого учета, что обусловило выбор темы диссертационного исследования, его цель, задачи.

**Цель и задачи исследования.** Целью настоящей работы является создание теоретико-методологической основы исследования институционального содержания управленческого учета. В рамках поставленной цели были выделены следующие подцели и задачи.

***Подцель 1. Исследовать и научно обосновать роль и значение институциональной среды в формировании различных механизмов институционализации практик управленческого учета:***

- выявить наиболее значимые направления институциональной теории, используемые в качестве методологической основы изучения институциональных аспектов управленческого учета;
- исследовать эволюцию управленческого учета с позиции институционального подхода и обосновать его теоретико-концептуальное представление в качестве социальной и институциональной практики;
- проанализировать влияние институциональной среды, приводящее к фактическому или символическому принятию фирмами институциональных практик управленческого учета.

***Подцель 2. Исследовать тенденции развития управленческого учета на основе положений новой институциональной экономической теории:***

- обосновать применение концепции минимизации транзакционных издержек как основы для распространения управленческого учета за границы фирмы и развития инновационных практик межфирменного управленческого учета;
- исследовать влияние институционального подхода к правам собственности на развитие методов оценки результатов деятельности фирм;
- оценить возможности управленческого учета, являющегося одним из институциональных инструментов решения агентской проблемы корпоративного управления, в минимизации агентских издержек (части транзакционных издержек).

**Подцель 3.** *С позиции институционального подхода осуществить теоретико-методологическое обоснование процессов институциональных изменений в управленческом учете:*

- выявить роль управленческого учета в формировании институциональной среды, обеспечивающей процесс принятия управленческих решений;
- осуществить исследование практик управленческого учета организационных рутин, выступающих одновременно в качестве как стабилизирующего фактора, так и носителей изменений в управленческом учете;
- раскрыть содержание институционализации практик управленческого учета как процесса и на этой основе сформировать модель институциональных изменений в управленческом учете в условиях реформирования российской экономики.

**Подцель 4.** *Исследовать основные институциональные механизмы распространения, внедрения и закрепления практик управленческого учета в российских условиях и сформулировать практические рекомендации по их совершенствованию:*

- на основе сравнительного исследования отечественного и зарубежного опыта проанализировать процессы внедрения и формирования управленческого учета в российских условиях с позиций институционального подхода;
- идентифицировать и проанализировать в качестве объекта управленческого учета транзакционные издержки ведения бизнеса в российских условиях и дать их классификацию;
- сформировать практические рекомендации по совершенствованию институциональных механизмов распространения, внедрения и закрепления практик управленческого учета в российских условиях.

**Объектом исследования** являются процессы распространения, внедрения, институционализации и институциональных изменений управленческого учета.

**Предметом исследования** выступают институциональные аспекты управленческого учета с позиции наиболее значимых институциональных теорий.

**Рабочей гипотезой исследования** является предположение о том, что в современных экономических условиях решение многих задач в рамках неоклассической теории, являющейся преобладающим направлением экономической науки, далеко не всегда представляется возможным; поэтому использование методологии институционального подхода является существенным расширением научных подходов к исследованию управленческого учета, позволяющим увидеть его с тех сторон, которые ранее практически не освещались в научных трудах российских ученых.

**Теоретической и методологической базой исследования** послужили фундаментальные концепции, содержащиеся в трудах отечественных и зарубежных ученых в области управленческого учета и институциональной теории. В зависимости от решаемых задач использовались общенаучные методы и специальные приемы исследования: инструментарий институциональных теорий, системный, ситуационный, комплексный и динамический подход, логические, аналитические и другие методы.

**Информационной базой исследования** являются законодательные и нормативные акты Российской Федерации, методические и справочные материалы, материалы монографий, научных периодических изданий, конференций, семинаров, а также электронных ресурсов: полнотекстовой правовой системы КонсультантПлюс, сети Интернет, полнотекстовых журналов и книг издательств «ДжейСтор» (JSTOR), «Кембридж Джоурналс» (Cambridge Journals), «Оксфорд Джоурналс» (Oxford Journals), «Сейдж Пабליкейшнс» (SAGE Publications), «Спринггер» (Springer), «Тайлор энд Френсис Групп» (Taylor and Francis Group), «ЭБСКО Пабблишинг» (EBSCO Publishing), «Эльзевир» (Elsevier), «Эмеральд Групп» (Emerald Group).

**Область исследования.** Диссертация выполнена в соответствии с п.п. 1.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета», 1.3 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета», 1.6 «Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам», 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» Паспорта специальностей научных работников ВАКа России (экономические науки).

**Основные результаты исследования и их научная новизна** заключаются в разработке, теоретическом обосновании и применении методологии институционального подхода в исследовании управленческого учета. Тем самым диссертация содержит принципиально новое решение крупной научно-практической задачи, имеющей значение для развития управленческого учета.

В результате проведенного исследования в диссертационной работе сформулированы и обоснованы следующие научные положения, которые отвечают требованиям научной новизны и выносятся на защиту:

1. На основе анализа отечественных и зарубежных источников выделены три направления институциональной теории, совместное использование которых дает необходимую теоретико-методологическую платформу для исследования институ-

циональных аспектов управленческого учета: неoinституциональная социология, новая институциональная экономическая теория (в части теории трансакционных издержек, экономической теории прав собственности и теории агентских отношений) и старая институциональная экономическая теория.

2. Обосновано представление управленческого учета в качестве социальной и институциональной практики. Это позволяет кардинально расширить понимание предметной области управленческого учета за счет включения в нее процессов взаимодействия с внешней институциональной средой. Раскрыты содержание и сущность понятия институциональной среды управленческого учета, которая рассматривается в качестве контекста, в котором методы и техники управленческого учета обретают свой социальный и институциональный статус.

3. Раскрыт механизм институционализации практик управленческого учета как результата влияния институциональной среды. Фирмы внедряют институциональные практики управленческого учета вследствие стремления к легитимности в своей институциональной среде; при этом управленческий учет понимается как один из механизмов адаптации к требованиям институциональной среды. Символическое принятие практик управленческого учета подтверждает существование старых и внедрение новых практик управленческого учета, которые невозможно объяснить одними стимулами эффективности.

4. Обоснована роль трансакционных издержек в становлении и развитии управленческого учета. Стремление фирм к минимизации трансакционных издержек способствует развитию управленческого учета в направлении существенного расширения области его применения, не ограничивая традиционными рамками фирмы, а распространяя на межфирменные отношения. Это ведет к появлению и активному использованию инновационных практик не только внутрифирменного, но и межфирменного управленческого учета.

5. Выявлено влияние институционального подхода к правам собственности на эволюцию методов оценки деятельности фирм в направлении все большего включения социального аспекта их функционирования, что подразумевает учет интересов не только акционеров, но и различных заинтересованных лиц, и отражает социальную ответственность бизнеса. Такая тенденция предполагает сдвиг от расчета исключительно финансовых показателей в сторону исчисления наряду с ними нефинансовых показателей.

6. Разработана совокупность мер по более полному использованию возможностей управленческого учета, особенно в части его контрольно-информационного аспекта, в решении агентской проблемы корпоративного управления за счет снижения



агентских издержек. Агенты, с одной стороны, обладают полномочиями, делегированными им принципалами, и получают большие возможности для своей деятельности, но, с другой стороны, они ограничены институтами управленческого учета.

7. Выявлены принципиально новые в отечественной традиции исследований приоритеты в назначении и характере применения управленческого учета. Последний рассматривается не только как информационная система, способствующая принятию эффективных управленческих решений, но и как важнейший фактор формирования институциональной среды фирмы, обеспечивающей процессы принятия управленческих решений в неразрывной связи с устоявшимися корпоративными убеждениями, нормами, ценностями, традициями и т. д.

8. Систематизированы и развиты теоретико-методологические подходы к изучению практик управленческого учета как организационных рутин, обосновано использование данной концепции в исследовании процессов институциональных изменений в управленческом учете. Рутин управленческого учета рассматриваются как фактически используемые учетные практики (в отличие от правил, которые представляют собой формальную систему управленческого учета), являются факторами, обеспечивающими стабильность на фирме, и одновременно содержат в себе потенциал для изменений, так как они необязательно точно соответствуют правилам управленческого учета из-за особенностей корпоративной культуры, деловой среды и субъективных предпочтений.

9. Изучены и раскрыты особенности механизма институционализации практик управленческого учета как процесса. Разработана процессная модель институциональных изменений в управленческом учете в условиях реформирования российской экономики, основанная на взаимосвязи внешней и внутренней по отношению к фирме институциональной среды, правил, дискурсов и рутин управленческого учета, а также действий, определяемых наличием конфликта интересов и попыток фирмы отыскать пути его разрешения.

10. Выявлены особенности процессов внедрения и формирования управленческого учета в Российской Федерации. На основе проведенного анализа сделан вывод о наличии двух проблемных областей в развитии управленческого учета на ближайшую перспективу – профессионализация сферы управленческого учета и определение его институционализированного статуса и границ, а также использование управленческого учета для снижения трансакционных издержек бизнеса, в том числе обусловленных наличием теневого сектора российской экономики.

11. Проанализированы трансакционные издержки ведения бизнеса в российских условиях в качестве объекта управленческого учета, дана их авторская классификация и представлен вариант их упорядочивания в действующем правовом поле.

12. Выявлены закономерности в действующих институциональных механизмах распространения, внедрения и закрепления отечественных практик управленческого учета в российских условиях, на основе чего сформированы практические рекомендации по их совершенствованию на трех уровнях: государственном, профессиональном и внутрифирменном.

**Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования.** Полученные в диссертационной работе результаты могут быть использованы для дальнейшего развития теоретико-методологических и эмпирических исследований в области управленческого учета в целом и институциональных аспектов управленческого учета в частности. Теоретическая значимость положений, рекомендаций и выводов исследования состоит в обосновании институционального подхода к управленческому учету как науке, практике и учебной дисциплине; создании процессной модели институциональных изменений в управленческом учете в условиях реформирования российской экономики. Предложенная модель позволяет преобразовать имеющиеся в науке представления об изменениях в управленческом учете, предлагая институциональный ракурс исследования данного процесса, тем самым уточняя, конкретизируя и существенно дополняя традиционный подход.

Практическая значимость заключается в том, что результаты, рекомендации и выводы диссертационного исследования могут использоваться в формировании, совершенствовании, анализе и оценке внутрифирменной, межфирменной и включенной в более широкий институциональный контекст системы управленческого учета. Положения, разработанные в диссертации, могут быть использованы в преподавании управленческого учета и ряда смежных дисциплин в высших учебных заведениях, в системе послевузовской подготовки и повышении квалификации.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения и результаты диссертации получили отражение в опубликованных работах, излагались и обсуждались на 23 международных, 6 всероссийских и 1 межвузовской научных и научно-практических конференциях (2002–2011 гг.).

Положения диссертации соответствуют основным направлениям научных исследований МГИМО (У) МИД России: раздел 2 «Международные экономические отношения и мировая экономика», п. 2.1.4.8. «Проблемы статистики, учета, аудита и финансового анализа», а также основным направлениям научных исследований РЭУ им. Г. В. Плеханова: раздел 1 «Приоритетные направления научных исследований»,

п. 3 «Место России в мировом сообществе в условиях нарастания процессов глобализации».

Материалы и результаты диссертации внедрены в практическую деятельность следующих организаций, что подтверждается справками о внедрении:

- ОАО «Алмазный Мир» – предложения по учету транзакционных издержек и внедрению функционального метода учета затрат в целях выявления и снижения транзакционных издержек (материалы диссертации были использованы при проведении учебы сотрудников бухгалтерии);

- ООО «Управляющая компания группы «Риттер» – предложения по прямому учету транзакционных издержек, включению их в процесс бюджетирования и учет по центрам ответственности в целях сокращения транзакционных издержек (материалы диссертации использовались для повышения квалификации сотрудников бухгалтерской службы в сфере управленческого учета).

Материалы и результаты диссертации использовались в учебном процессе при чтении лекций и проведении практических занятий: в МГИМО (У) МИД России – по дисциплинам «Управленческий учет» и «Продвинутый бухгалтерский учет»; в РЭУ им. Г. В. Плеханова – по дисциплине «Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля». Студентам рекомендованы монографии «Неоинституциональный анализ учетного процесса» и «Институциональные основы управленческого учета (теория, методология, практика)», а также учебник «Управленческий учет», имеющий рекомендательный гриф УМО по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

**Публикации.** Основные результаты диссертации опубликованы в 107 работах общим объемом 174,8 п. л. В состав данных работ входят 22 статьи в журналах из перечня ВАКа Минобрнауки России; 2 монографии, 3 научных труда, 3 раздела монографий; учебник и 2 учебных пособия, имеющих рекомендательный гриф УМО, практикум; 73 статьи в научных журналах, сборниках материалов конференций, сборниках научных трудов.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, шести глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Основной текст изложен на 420 страницах, приложения составляют 70 страниц. Список использованной литературы включает 483 наименования источников. Диссертация содержит 31 рисунок и 39 таблиц.

## II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В соответствии с целью, подцелями и задачами исследования диссертационная работа посвящена решению четырех групп проблем.

**Первая группа проблем** связана с исследованием и научным обоснованием роли и значения институциональной среды в формировании различных механизмов институционализации практик управленческого учета. Данное исследование проводилось с использованием положений неoinституциональной социологии, которая концентрирует внимание на изучении взаимоотношений фирмы с внешней средой и их последствий для внутрифирменных процессов.

В работе выявлены наиболее значимые направления институциональной теории, используемые в качестве методологической основы изучения институциональных аспектов управленческого учета (рис. 1).

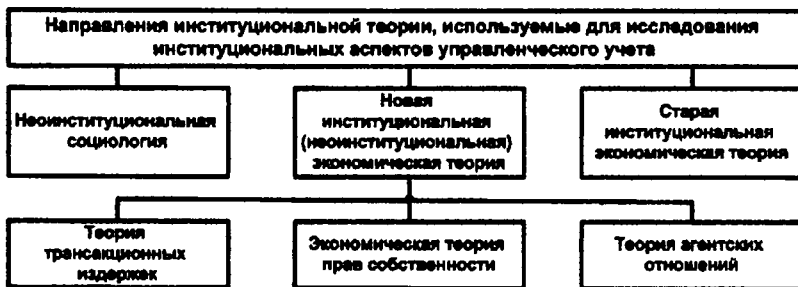


Рис. 1. Направления институциональной теории, используемые для изучения институциональных аспектов управленческого учета

*Источник:* разработано автором.

В неoinституциональной социологии (НИС) и новой институциональной экономической теории (НИЭТ) институты считаются внешними по отношению к индивидам и существуют независимо от них. В НИС институты рассматриваются как принимаемые фирмой, главным образом из-за стремления к легитимности. В НИЭТ институты – это инструменты, сознательно используемые для измерения затрат и выгод. В старой институциональной экономической теории (СИЭТ) институты являются неотъемлемой частью действий индивидов. Если НИЭТ и НИС большей частью являются статичными теориями, то использование положений СИЭТ позволяет сфокусироваться на изменениях в управленческом учете не как на результате, а как

на непрерывном процессе. Взаимодополняющий характер данных подходов очень важен, так как ни одна теория в отдельности не может обеспечить всестороннее понимание управленческого учета.

Проведенные исследования позволяют констатировать, что управленческий учет является социальной и институциональной практикой. Под практикой понимаются коллективные действия, характерные для определенной среды (например, фирмы). Социальные практики – это массовые социальные действия, которые используют соответствующие институты, а также обеспечивают их функционирование. Институциональные практики представляют собой наиболее устойчивую часть социальных практик. Взгляд на управленческий учет как на социальную и институциональную практику позволяет рассматривать его не обособленно, а как встроенный в более широкую институциональную среду (рис. 2).

В диссертации установлено, что управленческий учет используется как механизм, с помощью которого фирмы стремятся достичь легитимности и поддержки в обществе. Институциональная среда оказывает давление на фирмы, чтобы те принимали практики, совместимые с институциональными практиками. В результате разные фирмы, действующие в условиях одной и той же институциональной среды, принимают схожие практики управленческого учета. Механизм, посредством которого данный процесс происходит, получил название «изоморфизм». Использование в исследованиях положений НИС предполагает статичный взгляд на институционализацию практик управленческого учета, которая видится не как процесс, а как результат давления институциональной среды через процессы изоморфизма.

Как показывают исследования, на деятельность фирмы влияют не только институциональные, но и технические факторы, определяющие технологический аспект учета. В случае соответствия институциональных и технических факторов происходит фактическое принятие фирмой практик управленческого учета, или явление соединения, которое может привести к институционализации данных практик. Если между институциональными и техническими факторами возникает противоречие, то внедрение практик управленческого учета может оказаться символическим, не оказывающим существенного влияния на функционирование фирмы. Это позволяет фирмам соблюдать различные институциональные требования, организуя деятельность по собственному усмотрению и, возможно, более эффективно, чем это было бы возможно при фактическом принятии институциональных практик. Такое разделение ведет к разнообразию применяемых практик управленческого учета, а также дает ответ на вопрос, почему многие практики существуют без видимого технического обоснования.

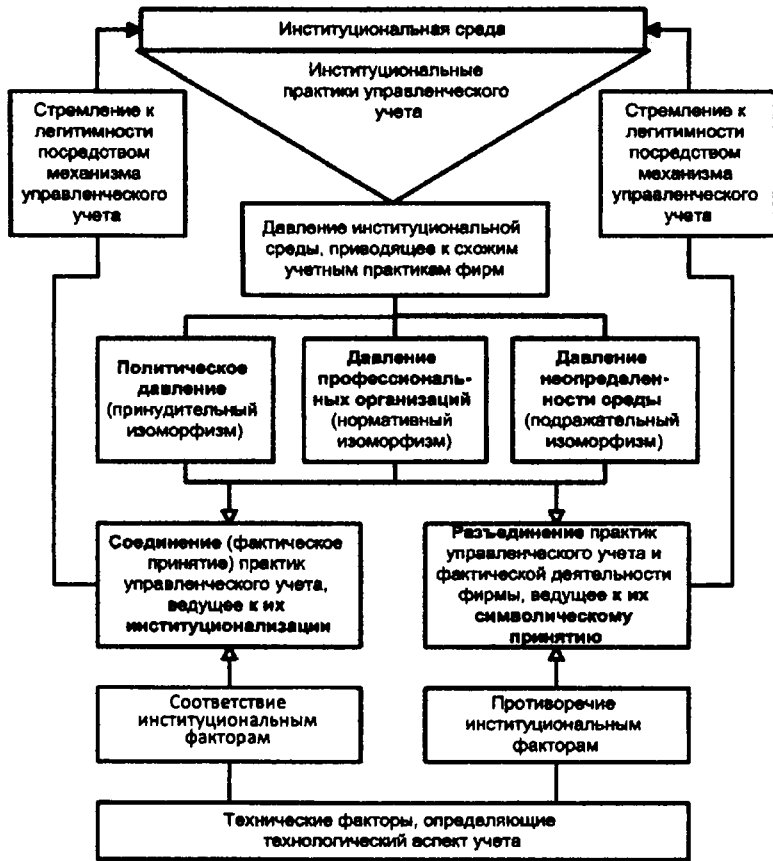


Рис. 2. Управленческий учет и институциональная среда

Источник: разработано автором.

Реакция фирмы на давление институциональной среды имеет тенденцию изменяться в зависимости от степени принудительного или добровольного (нормативного или подражательного) распространения институциональных учетных практик. Такие практики, принятые через процесс принудительного изоморфизма, имеют тенденцию быть разъединенными с фактической деятельностью фирм, в то время как принятые добровольно – быть более тесно связанными при условии, что понимание полезности внедрения институциональных практик возрастает. Например, фирма под влиянием нормативного изоморфизма (учебников, консультантов) или

подражательного изоморфизма (опыта более успешных компаний) внедряет функциональный метод учета затрат. Даже при том, что сначала оценка затрат, полученная с использованием нового метода, может оказаться неоднозначной, процесс его внедрения будет продолжаться, и, в конце концов, данный метод начнет влиять на многие решения (например, на сокращение видов деятельности, не добавляющих стоимости выпускаемой продукции). Поэтому в сфере управленческого учета сложно ответить на вопрос, является ли принятие новых практик однозначно символическим или оно влечет за собой (или повлечет в будущем) эффективные изменения.

**Вторая группа проблем** связана с исследованием тенденций развития управленческого учета на основе использования теоретико-методологического инструментария новой институциональной экономической теории.

Первый вопрос данной группы проблем связан с исследованием роли транзакционных издержек в развитии управленческого учета в связи с необходимостью обоснования существенного расширения области применения управленческого учета, что позволяет констатировать существование не только внутрифирменного, но и межфирменного управленческого учета. Данное исследование проводилось с использованием положений теории транзакционных издержек. Именно возможность минимизации транзакционных издержек, ведущая к росту прибыли, делает выгодной управленческую координацию экономической деятельности в рамках фирмы (иерархии) по сравнению с рыночным обменом. Иерархические формы управления породили спрос на информацию управленческого учета, поэтому своему существованию управленческий учет обязан именно способности содействовать координации операций фирмы (рис. 3).

Теория транзакционных издержек была разработана в большей степени как теория, объясняющая границы фирмы. Вопрос о границах фирмы может быть переформулирован в проблему о *собственном производстве или закупке*. Стремление к экономии на транзакционных издержках является решающим при выборе любой фирмы производить продукцию и соответственно не нести транзакционные издержки или взять их на себя, закупая продукты на рынке. До недавнего времени на систему управленческого учета возлагалось лишь исчисление себестоимости продукции для ее сопоставления с рыночными ценами. Появление функционального метода учета затрат сделало возможным анализ различных объектов соотнесения затрат (контрактов, клиентов, территорий продаж и др.), что позволило выявлять и учитывать значительную часть транзакционных издержек. Это предопределило новый подход к решению о собственном производстве или закупке, в том смысле, что в расчет стоимости закупки целесообразно включать транзакционные издержки.

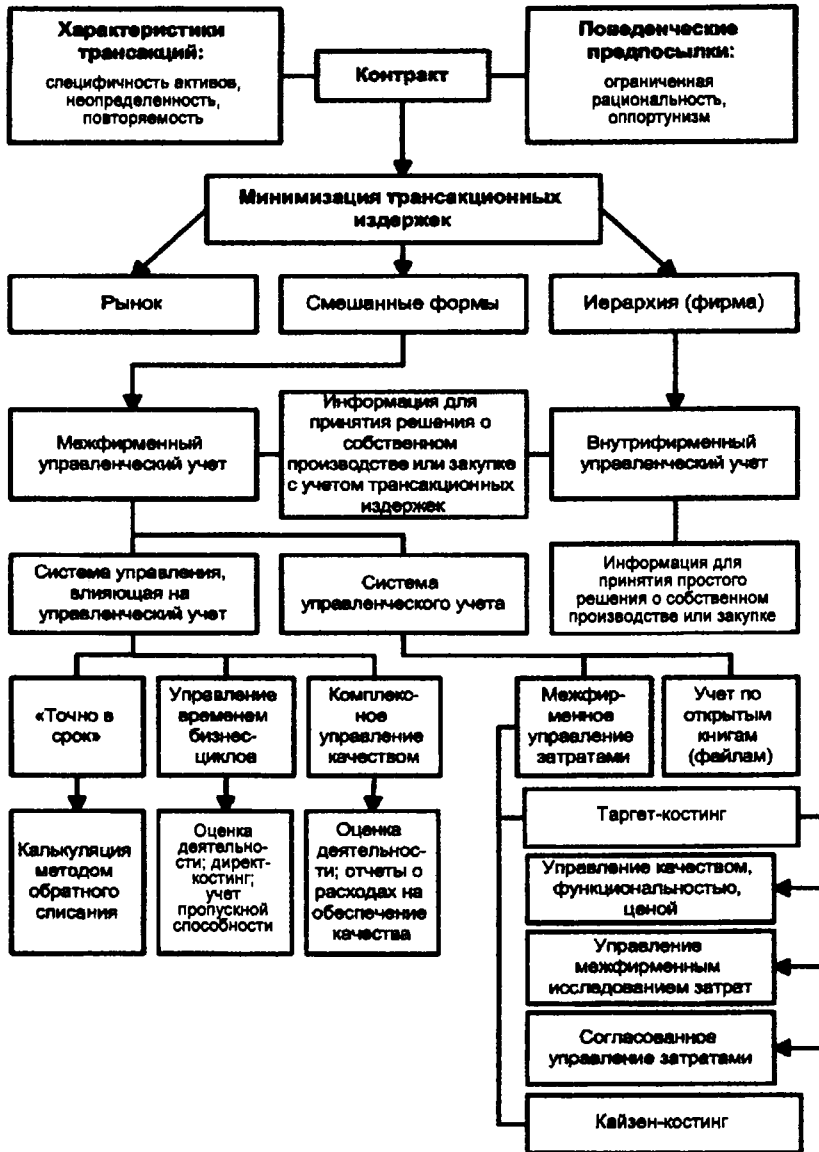


Рис. 3. Роль транзакционных издержек в развитии управленческого учета

Источник: разработано автором.



В диссертации доказано, что особое внимание следует уделять анализу транзакционных издержек, которые находятся вне правовых границ фирмы и ее системы управленческого учета, что особенно важно для фирм, продающих идентичный продукт (и имеющих в целом аналогичные затраты) из разных пунктов продажи. Помимо оплаты продукции, клиенты несут транзакционные издержки, например, транспортные расходы с целью проверки качества закупаемой продукции. Поэтому при принятии решения должны включаться и некоторые транзакционные издержки клиентов. Такой анализ может рассматриваться как дополнение к функциональному методу учета затрат, который распространяется через границы фирмы.

Границы между проведением сделок с помощью децентрализованного способа координации, осуществляемого на рынке, и централизованного, присущего фирмам, становятся менее заметными, поскольку отношения между фирмами стали принимать промежуточные (смешанные) формы (совместные предприятия, стратегические альянсы, исследовательские консорциумы, стратегическое партнерство, вхождение в цепочку поставок и др.). Последние с целью снижения транзакционных издержек часто используют инновационные подходы к выстраиванию своих отношений. В диссертации выделяются два направления инноваций, связанных с управленческим учетом: системы управления, оказывающие непосредственное влияние на управленческий учет, и собственно межфирменный управленческий учет.

*Система «точно в срок»* способствует развитию межфирменных связей с целью устранения временных потерь в цепях поставок. Фирмы, внедряя данную систему, могут заменить применяемые ранее методы учета на калькулирование себестоимости методом обратного списания, чтобы избежать многократного отражения затрат на протяжении всего производственного цикла.

*Управление временем бизнес-циклов* затрагивает весь жизненный цикл продукта и предполагает координацию деятельности нескольких фирм. Время является показателем эффективности межфирменных отношений, поэтому на управленческий учет возлагается исчисление соответствующих показателей. Задержку исполнения заказа могут вызывать ограниченные ресурсы, для принятия решения относительно оптимального использования которых применяют методы директ-костинга и учета пропускной способности.

При комплексном управлении качеством фирма рассматривается как система взаимосвязанных процессов в цепи «поставщик – покупатель», направленных на повышение качества путем применения одинаковых для всех вовлеченных компаний стандартов на всех стадиях создания продукта. Система управленческого учета предоставляет показатели, оценивающие деятельность руководителей по повышению

качества, и отчеты о расходах, связанных с обеспечением качества (например, связанных с выявлением, исправлением или предупреждением брака).

*Метод таргет-костинга* используется как средство координации деятельности фирмы-производителя и ее поставщиков. Фирмы, находящиеся на вершине цепочки, получают выгоду от возможности частичного переноса нагрузки, связанной с затратами, на нижестоящие фирмы. Это обусловливается высоким уровнем спроса со стороны потребителей на высокое качество и функциональность продукции главной фирмы. Фирмы, находящиеся внизу цепочки, практически не имеют преимуществ из-за отсутствия возможностей устанавливать цены.

Для фирм, находящихся в середине цепочки, продажные цены определяются системой таргет-костинга фирмы-производителя. Однако они могут найти *компромисс между качеством производимой продукции, ее функциональностью и ценой*, что определяет способность фирм лавировать и оставаться в середине цепочки. Если целевые затраты, установленные фирмой-покупателем, невыгодны фирме-поставщику, она может инициировать проведение *межфирменных исследований*, направленных на их снижение, по двум направлениям: 1) внесение изменений в осуществляемые виды деятельности для повышения их эффективности и 2) внесение изменений в конструкцию самого продукта и всех его комплектующих. При переходе фирмы-покупателя на аутсорсинг может применяться *согласованное управление затратами*.

*Метод кайзен-костинга* также используется для координации деятельности в цепи поставок, где фирма-производитель перемещает от себя нагрузку, связанную с сокращением затрат. Если инициатива внедрения этого метода исходит от фирмы-производителя, то сокращение затрат может происходить через обучение поставщиков либо через предоставление им доступа к определенной системе экономии затрат. Если новые способы проектирования определяют поставщики, то, удерживая качество на одном уровне, они могут сократить затраты. Однако это может быть классифицировано как межфирменная система управленческого учета только в случае взаимодействия с покупателем.

Для эффективного управления затратами все элементы себестоимости продукта должны быть известны. Как утверждается в неоклассической теории, цена включает всю информацию о продукте и его производителе. Однако с точки зрения новой институциональной экономической теории цены скрывают реальные производственные затраты. В межфирменных отношениях эта проблема может быть решена при помощи *учета по открытым книгам (файлам)*, который строится на простой

логике, заключающейся в том, что партнеры открывают данные о структуре затрат, которые ранее являлись коммерческой тайной.

**Второй вопрос** связан с исследованием эволюции методов оценки деятельности фирм в целях необходимости обоснования того, что их развитие происходит в направлении включения социального аспекта, что предопределяет сдвиг в сторону все большего исчисления нефинансовых показателей. Исследование проводилось с использованием положений экономической теории прав собственности, которая изучает институты, регулирующие поведенческие отношения между лицами, возникающие в связи с использованием различных благ.

Более ранняя, классическая теория прав собственности определяет права собственности как права на остаточный доход (доход за вычетом издержек оплаты всех контрактных обязательств). Лицами, обладающими такими правами, выступают акционеры, соответственно главной целью деятельности фирмы является максимизация их благосостояния. Современная теория большее значение придает правам на остаточный контроль (право принятия решений по использованию активов фирмы, специально не оговоренных в контракте), поскольку такие права дают реальную возможность влиять на деятельность фирмы в условиях неполных контрактов. Право остаточного контроля может принадлежать, например, работнику, который решает, как поступать со своим человеческим капиталом. Права собственности также содержат внутренние ограничения против их использования во вред другим сторонам.

Решения фирмы имеют экономические последствия для ряда заинтересованных лиц, имеющих как финансовый, так и нефинансовый интерес. Поэтому теория прав собственности создала экономическую основу для теории заинтересованных лиц, где акционеры рассматриваются в качестве одной из групп заинтересованных лиц. Права собственности считаются социально обусловленными и встроенными в права человека, поэтому задачи фирмы должны быть расширены путем включения задач ее заинтересованных лиц.

Методы оценки деятельности – это инструменты, которые фирма использует для того, чтобы поддерживать контрактные отношения со своими заинтересованными лицами. Однако фирма не может удовлетворять запросы всех заинтересованных лиц в равной степени; успех деятельности фирмы зависит от возможности балансировать между их интересами, для чего ей необходимы широкие методы оценки деятельности. Исследования показали, что эволюция методов оценки деятельности фирм происходит в направлении возрастания учета социального аспекта их функционирования (рис. 4).

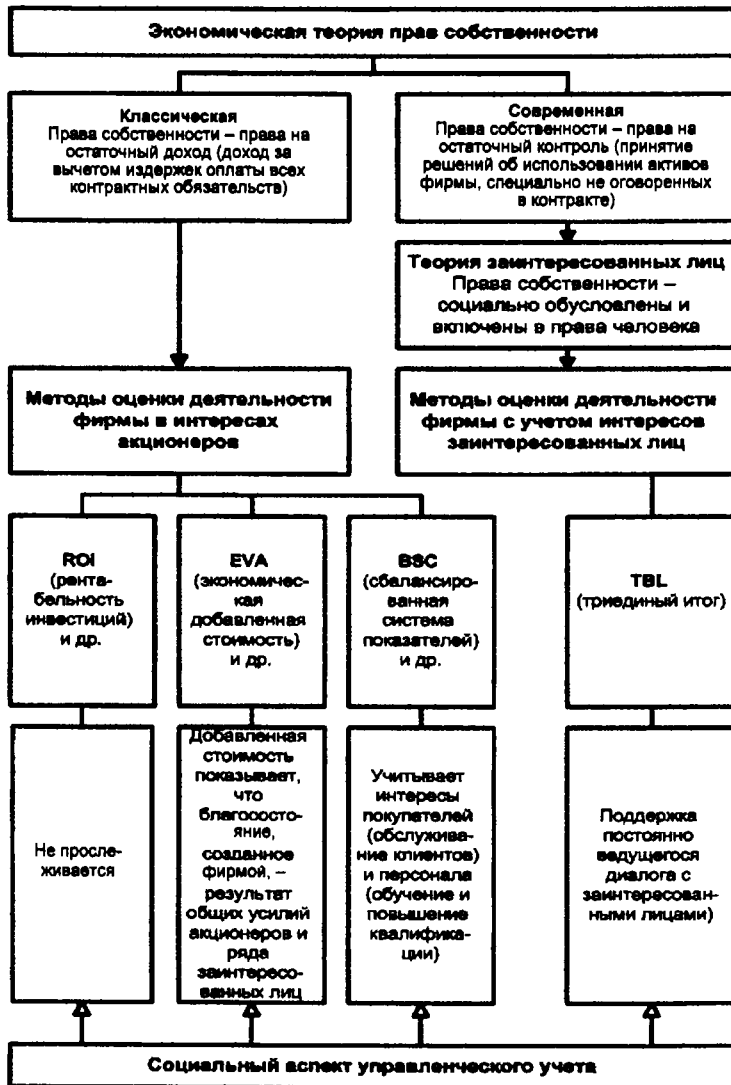


Рис. 4. Эволюция методов оценки деятельности фирмы

Источник: разработано автором.

Изначально оценка деятельности фирмы проводилась при помощи финансовых показателей, основанных на бухгалтерских данных. Одним из таких широко-применяемых показателей является показатель *рентабельности инвестиций (ROI)*, который используется и в настоящее время. Однако роль традиционных финансовых показателей снизилась вследствие изменений в технологиях, уменьшения жизненных циклов продукции и других факторов.

Ключом к улучшению деятельности фирмы считаются разработка и внедрение новых финансовых показателей, основанных на концепции остаточной прибыли, а также направленность вознаграждения на достижение целевого показателя. Рядом консалтинговых компаний были разработаны показатели, предполагающие некоторые корректировки остаточной прибыли. Наиболее известным является *показатель экономической добавленной стоимости (EVA)*. Как отмечено в диссертации, показатель EVA делает шаг к включению социального аспекта деятельности фирмы, поскольку он отражает тот факт, что благосостояние, созданное фирмой, выступает следствием общих усилий ряда заинтересованных лиц (акционеров, управляющих, работников, кредиторов и др.).

Современные фирмы конкурируют по многим направлениям, и оценка их деятельности не может быть сведена только к финансовым показателям. Как показывают исследования, развитие методов оценки деятельности происходит в направлении использования нефинансовых показателей. Наиболее известным из таких методов является *сбалансированная система показателей (BSC)*, позволяющая учитывать интересы таких заинтересованных лиц, как клиенты и персонал. В BSC содержится большее отражение социального аспекта по сравнению с показателем EVA. В то же время, несмотря на явные преимущества многоцелевой оценки, позволяющей фирмам учитывать интересы многих заинтересованных лиц, BSC, как и EVA, направлена в основном на максимизацию благосостояния акционеров.

Методом оценки деятельности фирм, в наибольшей степени соответствующим интересам заинтересованных лиц, является *метод триединого итога» (TBL)*. Данный метод включает оценку экономической деятельности фирмы, ее социальной политики и политики в отношении охраны окружающей среды. В методе триединого итога, помимо финансовых показателей, используются количественные и качественные, требующие текстового описания. Через многофункциональную оценку результатов своей деятельности и представление соответствующей информации в отчетности фирмы доносят до различных заинтересованных лиц информацию о своем вкладе в устойчивое развитие. Метод триединого итога представляет собой как чис-

то бухгалтерскую концепцию, так и способ понимания и следования принципам корпоративной социальной ответственности.

Совершенствование системы показателей по методу триединого итога дало дополнительный стимул развитию экологического и социального управленческого учета. Следует отметить, что в настоящее время отмечается ограниченность традиционного учета в подходах к отражению экологических и социальных затрат, которые либо включаются в состав косвенных производственных затрат, либо рассматриваются как управленческие (общехозяйственные) расходы, но крайне редко прослеживаются до продукта, процесса или вида деятельности. Исследования показывают, что данная проблема может быть решена при помощи метода ABC.

Третий вопрос связан с исследованием роли управленческого учета в решении агентской проблемы корпоративного управления в связи с обоснованием того, что институты управленческого учета ограничивают оппортунистические действия агентов и способствуют снижению агентских издержек. Исследование проводилось с использованием положений теории агентских отношений, изучающей конфликты между принципалами (акционерами) и агентами (профессиональными управляющими), которым делегируются полномочия по принятию управленческих решений.

Агентская проблема связана с агентскими издержками, которые являются частью трансакционных издержек и включают издержки на осуществление мониторинга со стороны принципала (система бюджетирования, анализ отклонений, учет по центрам ответственности и др.), издержки самоограничения со стороны агента (стимулирующие выплаты, которые агент получает от принципала) и издержки расходования (издержки упущенных возможностей). Стремление к минимизации агентских издержек самоограничения и издержек мониторинга лежит в основе двух стратегий фирмы: стратегии, основанной на стимулировании, и стратегии, основанной на мониторинге. Управленческий учет представляет собой институциональный инструмент обеих стратегий решения агентской проблемы корпоративного управления (рис. 5).

Стратегия, основанная на стимулировании, имеет целью решение агентской проблемы через подписание контрактов, которые должны мотивировать агентов к достижению целей фирмы. Однако вознаграждение, выплачиваемое менеджерам, может рассматриваться как часть самой агентской проблемы. Система управленческого учета должна контролировать эффект стимулирующих выплат на достоверность предоставляемых менеджерами данных и осуществляемый ими выбор учетной политики.

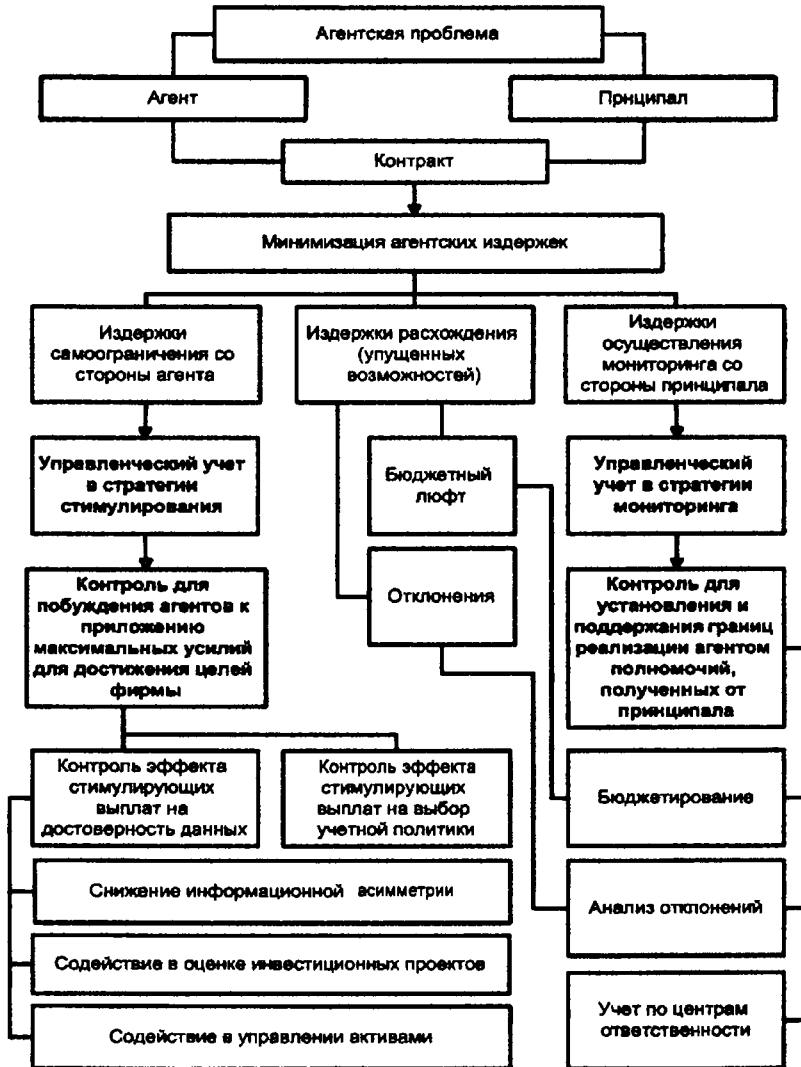


Рис. 5. Управленческий учет в решении агентской проблемы корпоративного управления  
 Источник: разработано автором.

Агентская проблема осложняется в условиях *информационной асимметрии*, когда одна из сторон контракта (обычно менеджер) имеет информационное пре-

имущество над другой. Система управленческого учета позволяет добиваться от менеджеров предоставления более прозрачной информации, делая организационные процессы понятными и контролируемыми. В то же время, если менеджеры получают слишком большую свободу в интерпретации сигналов, подаваемых системой управленческого учета, их эффективность будет уменьшаться, а проблема информационной асимметрии – возрастать.

Информация управленческого учета помогает в *оценке инвестиционных возможностей*. Существует проблема распределения риска между агентом и принципалом; считается, что принципал нейтрален к риску, а агент не склонен рисковать. Следовательно, менеджер может выбирать менее рискованный и соответственно менее доходный, но приносящий стабильную прибыль (от которой зависит его вознаграждение) инвестиционный проект.

Учетная информация способствует эффективному *управлению активами*, например, своевременному прекращению убыточных проектов. С одной стороны, нереализованные убытки и прибыли не признаются в учете. С другой стороны, наличие принципа консерватизма (в российском учете – требование осмотрительности) позволяет отражать возникший убыток в том отчетном периоде, в котором он был выявлен (через оценочные резервы), а прибыль – когда была фактически получена. Своевременное включение убытков в отчетность хотя и снижает текущую прибыль компании, но вместе с тем усиливает эффективность стимулирующих контрактов в отношении мотивации менеджеров.

Агентская проблема усиливается принятой в учете оценкой активов по исторической стоимости. Тем не менее историческая стоимость является важной частью контрактных отношений между принципалом и агентом. Так, выбор оптимальной амортизационной политики снижает агентскую проблему, возникающую, когда жизненный цикл активов превышает период работы менеджера. Уменьшить агентскую проблему позволит оценка активов по справедливой стоимости. Акционеры получают возможность различать две задачи управления: поддержание стоимости акций и создание условий для получения дохода. Следовательно, они смогут оценивать как деятельность, так и бездействие менеджера.

Система управленческого учета способствует уменьшению неблагоприятного отбора, проблема которого возникает в ситуациях, когда принципал либо вовсе не может проверить действия агента, либо способен проверить, но не может определить, являются ли они правильными, например, выбранная агентом *учетная политика*. Менеджеры используют свои возможности манипулирования учетной политикой таким образом, что при этом возникают два направления взаимоотношений:



между учетной политикой и экономическим эффектом, с одной стороны, и между экономическим эффектом и вознаграждением агента – с другой. Например, менеджеры могут стремиться к выбору учетной политики, позволяющей переносить будущие прибыли в текущие периоды, пока они находятся на своем посту.

Первоначально в корпоративном управлении рассматривались только внешние агентские отношения (например, отношения акционеров и менеджеров), однако в настоящее время интерес представляют и внутренние агентские отношения (между менеджерами высшего звена и менеджерами более низкого уровня). В агентских отношениях существует проблема морального риска, то есть возможности незамеченных действий менеджеров в собственных интересах. В стратегии, основанной на мониторинге, действия агентов подвергаются непрерывному отслеживанию. Чтобы действия агентов были обозримыми, контролирующая сторона должна создать соответствующую информационную систему, частью которой является система управленческого учета, располагающая такими методами, как бюджетирование, анализ отклонений, учет по центрам ответственности.

*Бюджетирование* представляет собой целую систему полномочий и ответственности в рамках фирмы, направленную на установление и поддержание границ, в рамках которых, как ожидается, менеджеры будут преследовать оговоренные в контракте цели. Оно используется принципом для усиления подотчетности агентов, определения их планов, вклада каждого агента в достижение поставленных целей и, следовательно, ограничения их действий. Существует связь между использованием бюджетирования как инструмента управления и как политического инструмента. Институциональный подход подчеркивает роль бюджетного диалога между акционерами и менеджерами, топ-менеджерами и менеджерами среднего звена как форума для переговоров, политических сделок, легитимации и применения власти, а не только среды для рационального принятия решений.

Участие менеджеров среднего звена в процессе бюджетирования, с одной стороны, может усилить ответственность и информационный обмен между принципалами и агентами. С другой стороны, менеджеры получают больше возможностей влиять на показатели бюджета и создавать *бюджетный люфт*, который является примером третьего вида агентских издержек – издержек упущенных возможностей, так как он отражает отклонение деятельности фирмы от максимальной эффективности из-за проблемы информационной асимметрии. В агентских моделях потеря эффективности, связанная с бюджетным люфтом, неизбежна.

Процесс мониторинга – это непрерывный процесс наблюдения за счет механизма обратной связи, которую обеспечивает *анализ отклонений*. Он также облегча-

ет мониторинг действий менеджеров и руководимых ими подразделений, так как делает возможным исследование только тех аспектов, которые отличаются от изначальных ожиданий. Анализ отклонений основан на выявлении расхождений между фактической и предполагаемой ситуацией и характеризует способность к прогнозированию. Отрицательные отклонения отражают издержки упущенных возможностей (третий вид агентских издержек).

С целью усиления проводимого мониторинга многие фирмы приходят к децентрализации принятия решений, что обеспечивается путем создания *центров ответственности*, деятельность которых и возглавляющих их менеджеров планируется и контролируется через определенную систему показателей оценки эффективности деятельности. Информация, содержащаяся в бюджетах, часто используется для такой оценки и соответственно для вознаграждения менеджеров, поэтому бюджеты должны отражать зоны ответственности в рамках фирмы.

Третья группа проблем связана с осуществлением теоретико-методологического обоснования процессов институциональных изменений в управленческом учете. Исследование проводилось с использованием положений старой институциональной экономической теории, затрагивающей такие понятия, как институты, правила, привычки, рутины (нормальные и предсказуемые образцы поведения; организационный аналог привычек), и развитие этих явлений. Подход, принятый в старом институционализме, позволяет сконцентрироваться на институциональных изменениях управленческого учета как на процессе, а также на внутрифирменных факторах, формирующих систему управленческого учета.

Современные фирмы должны сочетать в себе стабильность и надежность с изменениями и внедрением инноваций. Институциональная стабильность – сложившееся существование институтов безотносительно к периоду времени. Институциональные изменения – продолжающийся во времени процесс замены старых институтов новыми. Российские фирмы столкнулись с проблемой структурной реорганизации экономики. С одной стороны, многие аспекты деятельности фирм менялись быстро и радикально, а с другой – сотрудники (включая бухгалтеров) нередко оставались прежними. Поэтому долгое время сохранялась старая корпоративная культура. Учетные практики оказались зажатými между навыками работы, приобретенными в период административно-командной системы, и новыми, в первую очередь экономическими, принципами.

В той мере, в какой практики управленческого учета повторяются без особых изменений, они обеспечивают стабильность. Для этого есть, как минимум, две причины. Во-первых, пока существующие учетные практики дают удовлетворительный

результат, фирма может не искать новых путей решения проблем. И во-вторых, любое изменение влечет за собой издержки. Для стабильности учетных практик важным фактором является временной период. Если учетные практики не осуществлялись в течение длительного промежутка времени, необходимость в них может отпасть. Тем не менее они могут опять появиться в будущем, если пришедшие на смену практики окажутся неудачными, поскольку замена учетных практик не всегда уничтожает связанные с ними накопленные знания и навыки.

Согласно положениям старой институциональной экономической теории правила и рутины отделены друг от друга, но между ними существует определенная взаимосвязь. Правила олицетворяют институциональные структуры, которые иницируют или сдерживают действия, а рутины – это процедуры, непосредственно применяемые в жизни. Учетные практики характеризуются определенным постоянством, поэтому они могут стать рутинными, а затем – институционализированными. Например, процесс бюджетирования возникает и повторяется, если закладываются правила бюджетирования (например, инструкция или руководство по бюджетированию). Со временем бюджетирование может восприниматься сотрудниками как естественный процесс, и необходимость обращаться к изначальным правилам отпадает сама собой.

Стабильность учетных практик не противоречит тому факту, что они претерпевают изменения. Представленные в профессиональной и учебной литературе методы управленческого учета на первый взгляд кажутся вполне конкретными и стабильными. Однако в разных фирмах на практике они применяются с использованием различных техник, процедур, принимают различные формы и выполняют различные задачи в зависимости от особенностей деловой среды, корпоративной культуры, субъективного видения исполнителей. Иными словами, для применения одного правила может существовать множество рутин. Поэтому рутины управленческого учета способствуют достижению двух, казалось бы, противоположных целей – стабильности и изменений, то есть они обладают двойственностью, причем стабильность выражается в правилах, а изменения – в многообразии рутин. Со временем рутины могут значительно отдалиться от правил, что потребует внесения изменений в устоявшиеся модели поведения, или, другими словами, в них могут произойти институциональные изменения.

Новая институциональная реальность в России является объективно существующей и социально обусловленной. Система ценностей, социальных норм и отношений, присущая определенным социальным группам, оказывает существенное влияние на реализацию конкретных принципов на практике. В диссертации доказы-

вается необходимость исследования воздействия как внешних, так и внутрифирменных факторов, приводящих к институциональным изменениям в управленческом учете. При анализе институциональных изменений в практиках управленческого учета на российских фирмах целесообразно учитывать взаимосвязь, существующую между институциональными изменениями на макроуровне и изменениями институциональной структуры фирмы (изменениями микроуровня) (рис. 6).

В институциональной среде существует иерархия уровней влияния. Российская экономическая, политическая и социальная система, распространяющая основные нормы, ценности и убеждения в обществе, влияет на создание институтов на уровне организационного поля, которое преобразовывает общие нормы, ценности и убеждения в собственные, более конкретные критерии и правила. Оба уровня составляют внешнюю по отношению к фирме институциональную среду, которая через процессы институционального изоморфизма воздействует на институты на уровне отдельных фирм. Институциональная среда (структура) фирмы олицетворяет корпоративные нормы, ценности, традиции, рутины, привычки работников и др., обеспечивая легитимную основу для ее деятельности.

В диссертации доказано, что управленческий учет участвует в формировании институциональной среды фирмы, способствующей принятию решений. Учетные принципы влияют на нормы и ценности фирмы, например, когда правила составления управленческой отчетности становятся нормой на фирме. Возможна и обратная ситуация, например, когда организационные нормы и ценности в области охраны окружающей среды определяют особенности экологического управленческого учета. В институционализме присутствует более глубокое понимание рациональности как институциональной составляющей, имеющей отношение к широким групповым и культурным нормам, традициям и правилам. Поэтому принятие решений основывается на следовании институтам, предназначенным для определенной ситуации.

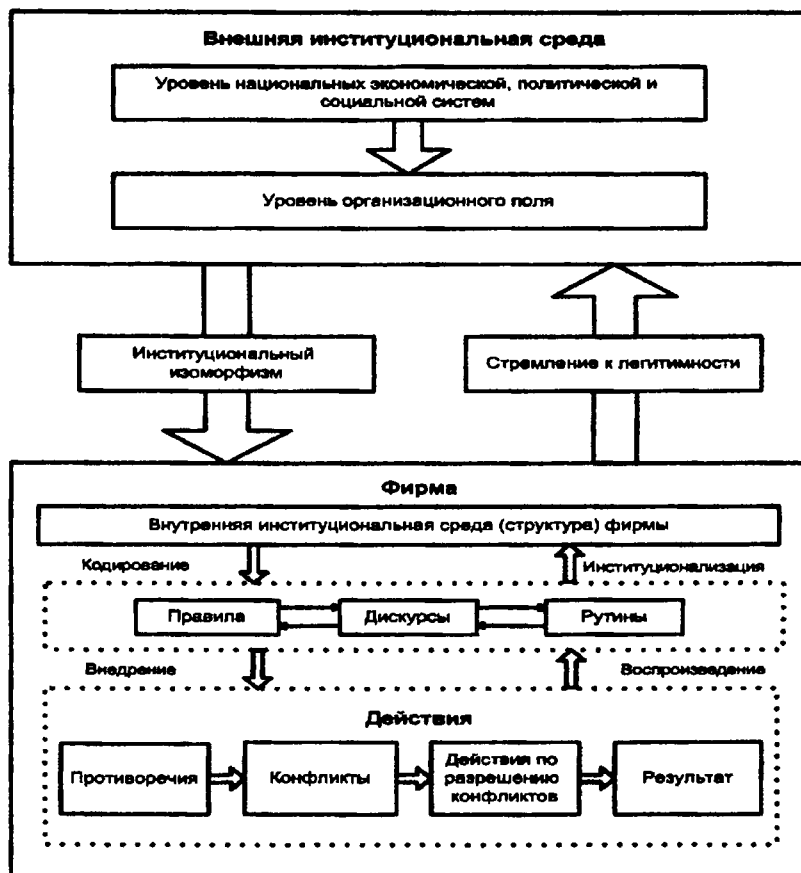


Рис. 6. Модель институциональных изменений в управленческом учете

Составлено по: Burns J. Conceptualizing Management Accounting Change: an Institutional Framework / J. Burns, R. W. Scapens // Management Accounting Research. – 2000. – Vol. 11. – No 1. – P. 9; Barley S. R. Institutionalization and Structuration: Studying the Links between Action and Institution / S. R. Barley, P. S. Tolbert // Organizational Studies. – 1997. – Vol. 18. – No 1. – P. 101; Giddens A. The Constitution of Society: Outline of the Theory of Structuration / A. Giddens. – Berkeley : University of California Press, 1984. – P. 29.

Хотя в модели отражено стремление фирмы к легитимности и соответствию требованиям внешней институциональной среды, это не означает, что она принимает практики управленческого учета исключительно символически, и такие практики будут обязательно отделены от фактической деятельности фирмы. Фирма внедряет институциональные практики управленческого учета, используемые как для формирования своей институциональной среды, так и для поддержки принятия обоснованных управленческих решений. Каким именно образом практики (рутины) управленческого учета будут институционализированы, зависит от более широкого институционального контекста фирмы. Рутин управленческого учета как формируются, так и сами формируют другие институты.

Институты могут пониматься как продукты дискурсивной деятельности, которые оказывают влияние на действия людей. Если новые и нестандартные действия становятся значимыми, они вызывают необходимость смысловой оценки. Появление управленческого учета в России сопровождалось изданием переведенной с иностранных языков учебной, профессиональной и научной литературы. Происходило не просто принятие новых правил, вводящих в обращение новые термины, но и новых знаний, которые с помощью бухгалтеров воплощались в организационные рутины управленческого учета. В свою очередь, рутины могут быть формализованы посредством дискурса, с тем чтобы сохранить существующие способы работы и облегчить к ним доступ для новых сотрудников. Иными словами, правила посредством дискурса могут быть представлением принятых в данный момент рутин. Поэтому в модели представлена как прямая, так и обратная взаимосвязь между правилами, дискурсами и рутинами.

В модели действия показаны с учетом противоречий и конфликтов, возникающих при пересмотре существующих норм, ценностей и убеждений, как стимулов к институциональным изменениям. Существование и развитие любой фирмы связано с постоянным возникновением и разрешением противоречий в борьбе разнообразных сил как внутри, так и вне фирмы. Иногда противоречия переходят в конфликт, который помогает увидеть разнообразные точки зрения, альтернативные решения и т. д.

Институциональные изменения в управленческом учете проходят через четыре процесса. Первый происходит в институциональной среде и связан с кодированием институциональных принципов, таких, как правила, дискурсы и рутины. Второй процесс заключается во внедрении и введении в действие новых правил, дискурсов и рутин управленческого учета. Он может вызывать противоречия и сопротивление. Третий процесс заключается в повторяющемся поведении, которое ведет к воспро-

изводству рутин. Четвертый процесс представляет собой собственно институционализацию правил, дискурсов и рутин, что создает новые элементы в институциональной среде. Иными словами, правила, дискурсы и рутины становятся институтами.

**Четвертая группа проблем** связана с выработкой рекомендаций по совершенствованию процессов внедрения и институционализации передовых мировых практик управленческого учета в российских условиях.

Управленческий учет начал активно развиваться в России уже с первых пореформенных лет и зачастую рассматривался как новая дисциплина. Но следует признать, что его формирование началось не на ровном месте, а на достаточно широком фундаменте учетно-аналитических решений, созданных специалистами советской школы учета. Так называемый оперативный учет на советских предприятиях использовал многие подходы и методики, которые позднее были трансформированы в технологии управленческого учета. Однако, признавая наличие преемственности обоих понятий на уровне используемых учетных технологий, необходимо понимать их принципиальное различие теоретико-методологических позиций. В частности, управленческий учет во всем мире в настоящий момент имеет общепризнанный статус самостоятельной прикладной дисциплины.

Существуя в России в виде конкретной предметной области и будучи востребованным на практике, управленческий учет так и не получил явного институционального оформления. Вместе с тем невозможно отрицать ни процессы институционализации управленческого учета в общем поле управленческих практик, ни наличие определенной специфики этих процессов. В данной связи можно идентифицировать две проблемные области. Первая связана с профессионализацией сферы управленческого учета и определением его институционализированных границ. Вторая проблема предполагает наличие особенностей формирования систем управленческого учета в российских условиях.

Характеристика указанных проблемных областей представлена в виде следующей таблицы (табл. 1).

**Характеристика проблемных областей в исследованиях российского  
управленческого учета**

Проблемная область	Содержание проблемы
Профессионализация сферы управленческого учета и определение его институционализированных статуса и границ	При наличии расширяющегося круга работников, занимающихся управленческим учетом, их профессиональный статус и положение на правовом уровне оказываются неопределенными. Понятие «бухгалтер по управленческому учету» (или подобное ему) отсутствует. Сфера действия управленческого учета оказывается чрезмерно широкой. Соответственно, здесь не возникает профессиональная идентичность, подобная той, что имеется, например, в отношении бухгалтеров или аудиторов. Данное положение противоречит общей тенденции широкого распространения практики формирования и роста систем управленческого учета
Наличие особенностей формирования систем управленческого учета в российских условиях	Помимо традиционных задач управленческого учета в российских условиях решаются также некоторые специфические вопросы, например, вопрос использования управленческого учета для снижения транзакционных издержек бизнеса, в том числе обусловленных наличием теневых сектора российской экономики. Транзакционные издержки всегда являются высокими в нестабильных институциональных условиях, а последнее характерно для экономики России. Их прямой либо косвенный учет становится важнейшей задачей, решение которой происходит прежде всего в системах управленческого учета, которые нацелены на оценку реальной, а не балансовой эффективности бизнеса. С данной проблемой смыкается другая – легитимация ряда теневых практик ведения бизнеса и включение их в нормативное поле бухгалтерского управленческого учета

*Источник:* разработано автором.

Обе выделенные области научных исследований не являются изолированными друг от друга. В рамках каждой из них решаются задачи, как объединенные общей тематикой, так и связанные друг с другом логически. И в том и в другом случае основное направление исследований определяется логикой процессов институционализации: в одном случае – профессии, в другом – различных учетных практик.

Мировой опыт показывает, что профессиональное регулирование управленческого учета может осуществляться на нормативном уровне, но такое регулирование носит ограниченный характер, реализуясь преимущественно в области управления производственными затратами и калькулирования себестоимости (опыт Франции). Значительно большее распространение по сравнению с нормативным регулированием получил опыт саморегулирования, реализуемый преимущественно через добро-



вольную сертификацию и создание саморегулируемых организаций. В российских условиях опыт спонтанного саморегулирования пока что отсутствует; почти все саморегулируемые организации в известных областях деятельности созданы не на добровольной основе, а в соответствии с положениями того или иного закона.

Отметим, что хотя в России существуют профессиональные организации и бухгалтеров, и аудиторов, и финансистов, и экономистов, но нет профессиональной организации бухгалтеров по управленческому учету, как, например, в Великобритании. Кроме того, сложившаяся в России научная традиция рассматривает управленческий учет в качестве периферийной области (пусть и значимой в содержательном плане) традиционного бухгалтерского учета, о чем свидетельствуют многочисленные публикации на тему «Бухгалтерский управленческий учет».

Регулирование управленческого учета осуществляется, с одной стороны, в рамках существующего правового поля, а с другой – в особой области внутрифирменных отношений, которые не полностью поддаются прямому законодательному контролю (внутренний распорядок, структура фирмы, должностные обязанности и т. д.). Управленческий учет в российских условиях, как правило, внедряется в уже работающих фирмах со сложившейся институциональной структурой. Это вызывает определенные сложности постановки и организации системы управленческого учета, поскольку для институционализации практик управленческого учета необходимо, чтобы они не только не противоречили, но и взаимодействовали с существующими на фирме институтами.

Институциональное оформление предметной области управленческого учета определяется совокупностью процессов, объединенных под названием «институционализация», которая может рассматриваться как введение и закрепление в существующей практике тех или иных социально значимых элементов: норм, правил, регламентов и т. д. В данном случае речь идет о правилах, определяющих нормальный ход учетного процесса и устанавливающих легитимность его результатов. Обязательным условием выступает наличие определенных институциональных механизмов, благодаря которым указанные правила способствуют либо препятствуют распространению и закреплению отечественного управленческого учета.

Проведенные исследования позволяют сделать вывод о необходимости дальнейшего совершенствования и расширения процессов развития управленческого учета в России. И если не брать во внимание технический аспект этого вопроса, который сводится к тому, какие именно технологии и подходы будут взяты за основу построения новых систем управленческого учета, следует признать необходимость разработки рекомендаций, направленных на совершенствование институциональ-

ных механизмов распространения, внедрения и закрепления российской практики управленческого учета (табл. 2).

Т а б л и ц а 2

**Рекомендации по совершенствованию институциональных механизмов распространения, внедрения и закрепления российской практики управленческого учета**

Уровень реализации	Содержание рекомендации
Государственный уровень	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Внесение изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» (дать, как минимум, определение управленческого учета).</li> <li>• Внесение дополнений в Федеральный государственный образовательный стандарт высшего профессионального образования по направлению «Экономика» (бакалавр) (включение дисциплины «Управленческий учет» в гуманитарный, социальный и экономический цикл).</li> <li>• Введение в межотраслевой классификатор профессий категории «Бухгалтер по управленческому учету»</li> </ul>
Профессиональный уровень	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Создание профессиональной ассоциации специалистов, занимающихся управленческим учетом;</li> <li>• Разработка практических рекомендаций по организации и ведению управленческого учета, в том числе с учетом отраслевых особенностей.</li> <li>• Установление на уровне данной ассоциации необходимого квалификационного минимума для лиц, занимающихся управленческим учетом.</li> <li>• Проведение аттестации и сертификации бухгалтеров по управленческому учету.</li> <li>• Проведение обучения и повышения квалификации бухгалтеров по управленческому учету</li> </ul>
Внутрифирменный уровень	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Положение об учетной политике для целей управленческого учета.</li> <li>• Разработка внутрифирменных стандартов и регламентов управленческого учета</li> </ul>

*Источник:* разработано автором.

В российских условиях характерно использование управленческого учета для снижения транзакционных издержек бизнеса. Высокий уровень транзакционных издержек выступает как определяющая характеристика всей отечественной экономики. Важнейшей проблемой является учет и оценка транзакционных издержек. Прознать косвенную оценку можно исходя из классификации затрат на транзакционные и трансформационные (возникающие в результате трансформации ресурсов в готовую продукцию). Вычтя из себестоимости проданной продукции трансформационные издержки, которые лучше поддаются прямому подсчету, можно получить величину транзакционных издержек.

Определенную сложность представляет подсчет потенциальных транзакционных издержек (например, упущенной выгоды), который будет зависеть от конкретной ситуации. В диссертации доказано, что наиболее полный учет транзакционных издержек возможен в системе управленческого учета, для чего необходимо использование ряда современных методов управленческого учета, таких, как, функциональный метод учета затрат, сбалансированная система показателей (клиентская составляющая), метод триединого итога и др. Методы управленческого учета предоставляют реальную возможность вести прямой учет транзакционных издержек. При этом исключительно важной представляется надлежащая классификация транзакционных издержек (табл. 3).

Т а б л и ц а 3

**Классификация транзакционных издержек**

Способ классификации	Вид издержек	Примеры издержек
По отношению к изменению числа сделок	<i>Переменные</i>	Издержки измерения количества и качества вступающих в обмен товаров
	<i>Постоянные</i>	Издержки на создание и функционирование подразделений, осуществляющих управление сделками
По способу соотношения с конкретной сделкой	<i>Прямые</i>	Издержки на составление сертификата качества вступающего в обмен товара
	<i>Косвенные</i>	Оплата труда юристов, занятых оформлением сделок
В зависимости от места возникновения	<i>Внешние</i>	Издержки на ведение переговоров
	<i>Внутренние</i>	Издержки на исполнение трудовых контрактов (агентские издержки)
В зависимости от отражения в бухгалтерском учете	<i>Реальные</i>	Штрафы, пени, уплаченные за невыполнение условий контракта
	<i>Потенциальные</i>	Упущенная выгода
По отношению к моменту заключения контракта	<i>Предшествующие сделке (ex ante)</i>	Издержки на поиск информации
	<i>Возникающие в ходе сделки (ex post)</i>	Издержки на контроль послепродажного обслуживания
В зависимости от легальности операций	<i>Легальные</i>	Издержки на регистрацию прав собственности
	<i>Нелегальные</i>	Комиссионные за операции, содействующие уходу от налогов

Источник: разработано автором.

Высокий уровень транзакционных издержек российского бизнеса во многом объясняется именно наличием теневого сектора российской экономики. В этих условиях на управленческий учет возлагается также снижение и таких транзакционных издержек, в том числе через использование практик внелегального управленческого учета. Под ними автор понимает устоявшиеся учетные процессы и процедуры, регулярно реализуемые в системе управленческого учета и связанные с операциями, не имеющими легального статуса. Необходимо акцентировать внимание на том, что в настоящее время происходит институционализация практик внелегального управленческого учета независимо от их легитимности. Данная тенденция вызывает необходимость решения проблемы легитимации некоторых теневых практик ведения бизнеса и включения их в нормативное поле управленческого учета.

### III. ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

#### *Монографии, разделы монографий, научные труды*

1. Воронова Е. Ю. Технологический процесс и методы учета затрат и калькуляции себестоимости [Текст] / Е. Ю. Воронова; МГИМО (У) МИД России. – М., 2002. – 270 с. – Деп. в ИНИОН РАН 10.06.2002 № 57271 (8,9 п. л.).
2. Воронова Е. Ю. Применение системы нормативного учета «стандарт-кост» в условиях современного производства [Текст] / Е. Ю. Воронова; МГИМО (У) МИД России. – М., 2005. – 162 с. – Деп. в ИНИОН РАН 25.01.2005 № 59070 (6,1 п. л.).
3. Воронова Е. Ю. Принятие решений и методы учета затрат и калькуляции себестоимости [Текст] / Е. Ю. Воронова; МГИМО (У) МИД России. – М., 2007. – 206 с. – Деп. в ИНИОН РАН 29.10.2007 № 60419 (7,8 п. л.).
4. Воронова Е. Ю. Институциональный анализ учетного процесса [Текст] / Е. Ю. Воронова // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля : коллективная монография / [В. В. Панков и др.] / под ред. В. В. Панкова. – М. : ГОУ ВПО «РЭА им. Г. В. Плеханова». – 2009. – 428 с. – С. 98–135 (26,8 / 2,3 п. л.).
5. Воронова Е. Ю. Управленческий учет в условиях глобализации и институционализации [Текст] / Е. Ю. Воронова // Российская экономика: пути повышения конкурентоспособности : коллективная монография [А. В. Холопов и др.] / под

ред. А. В. Холопова. – М. : МГИМО (У) МИД России; оформление ИД «Журналист», 2009. – 689 с. – С. 591–599 (56,1 / 0,6 п. л.).

6. Воронова Е. Ю. Управленческий учет в межорганизационных отношениях как инновационное средство повышения конкурентоспособности [Текст] / Е. Ю. Воронова // Торговля в инновационной экономике : коллективная монография [Ю. Н. Клещевский, И. А. Кудряшова и др.] / под ред. Ю. Н. Клещевского, И. А. Кудряшовой; Кемеровский институт (филиал) ГОУ ВПО «РГТЭУ». – Ч. 1. – Кемерово : Кузбассвуиздат, 2010. – 409 с. – С. 369–383 (23,9 п. л. / 0,7 п. л.).
7. Воронова Е. Ю. Неонинституциональный анализ учетного процесса : монография [Текст] / Е. Ю. Воронова. – М. : МГИМО-Университет, 2010. – 230 с. (14,3 п. л.).
8. Воронова Е. Ю. Институциональные основы управленческого учета (теория, методология, практика) : монография / Е. Ю. Воронова. – М. : Изд-во МГОУ, 2011. – 358 с. (22,5 п. л.).

***Публикации в журналах из перечня ВАК Минобрнауки России***

9. Воронова Е. Ю. Особенности и перспективы применения калькуляции неполной себестоимости в учетной практике России [Текст] / Е. Ю. Воронова // Вестник Московского университета. – 2006. – Серия 6 «Экономика». – № 3. – С. 46–63 (1,1 п. л.).
10. Воронова Е. Ю. Системы управленческого учета: развитие в условиях новых методов управления [Текст] / Е. Ю. Воронова // Проблемы теории и практики управления. – 2007. – № 9. – С. 45–52 (0,6 п. л.).
11. Воронова Е. Ю. Оценка деятельности организаций: подход акционеров и подход заинтересованных лиц [Текст] / Е. Ю. Воронова // Вестник университета (ГУУ). – 2009. – № 18. – С. 151–154 (0,5 п. л.).
12. Воронова Е. Ю. Управленческий учет в межорганизационных отношениях: общие подходы [Текст] / Е. Ю. Воронова // Вестник университета (ГУУ). – 2009. – № 20. – С. 173–176 (0,5 п. л.).
13. Воронова Е. Ю. Управленческий учет в межорганизационных отношениях: новые учетные практики [Текст] / Е. Ю. Воронова // Вестник университета (ГУУ). – 2009. – № 22. – С. 147–150 (0,6 п. л.).

14. Воронова Е. Ю. Управленческий учет как институциональная практика [Текст] / Е. Ю. Воронова // Вестник университета (ГУУ). – 2009. – № 24. – С. 143–145 (0,5 п. л.).
15. Воронова Е. Ю. Системы управленческого учета и соотнесение затрат с объектами калькулирования: исследование зарубежного опыта [Текст] / Е. Ю. Воронова // Управленческий учет. – 2009. – № 11. – С. 12–22 (0,7 п. л.).
16. Воронова Е. Ю. Управленческий учет как информационная система [Текст] / Е. Ю. Воронова // Вестник университета (ГУУ). – 2009. – № 26. – С. 168–171 (0,5 п. л.).
17. Воронова Е. Ю. Управленческий учет и теория заинтересованных лиц [Текст] / Е. Ю. Воронова // Проблемы теории и практики управления. – 2009. – № 10. – С. 113–121 (0,6 п. л.).
18. Воронова Е. Ю. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости в управленческом учете [Текст] / Е. Ю. Воронова // Вестник университета (ГУУ). – 2009. – № 28. – С. 163–166 (0,5 п. л.).
19. Воронова Е. Ю. Теория трансакционных издержек в управленческом учете [Текст] / Е. Ю. Воронова // Вестник университета (ГУУ). – 2009. – № 30. – С. 140–143 (0,5 п. л.).
20. Воронова Е. Ю. Системы управленческого учета и оценка запасов [Текст] / Е. Ю. Воронова // Управленческий учет. – 2010. – № 1. – С. 12–21 (0,7 п. л.).
21. Воронова Е. Ю. Управленческий учет и легитимность [Текст] / Е. Ю. Воронова // Право и управление. XXI век. – 2010. – № 1. – С. 26–24 (1,0 п. л.).
22. Воронова Е. Ю. Экологический управленческий учет: проблемы институционализации [Текст] / Е. Ю. Воронова // Проблемы современной экономики. – 2010. – № 1. – С. 366–369 (0,9 п. л.).
23. Воронова Е. Ю. Теория агентских отношений в управленческом учете [Текст] / Е. Ю. Воронова // Вестник университета (ГУУ). – 2010. – № 7. – С. 146–149 (0,5 п. л.).
24. Воронова Е. Ю. Теория прав собственности в управленческом учете [Текст] / Е. Ю. Воронова // Вестник университета (ГУУ). – 2010. – № 9. – С. 145–148 (0,5 п. л.).
25. Воронова Е. Ю. Неинституциональное влияние в управленческом учете [Текст] / Е. Ю. Воронова // Экономические и гуманитарные науки. – 2010. – № 7 – С. 33–40 (0,8 п. л.).
26. Воронова Е. Ю. Способы оценки затрат в управленческом учете [Текст] / Е. Ю. Воронова // Управленческий учет. – 2010. – № 8. – С. 3–12 (0,7 п. л.).

27. Воронова Е. Ю. Неоклассический взгляд на управленческий учет и его ограничения [Текст] / Е. Ю. Воронова // Вестник университета (ГУУ). – 2010. – № 15. – С. 114–117 (0,5 п. л.).
28. Воронова Е. Ю. Неонституциональная социологическая теория в управленческом учете [Текст] / Е. Ю. Воронова // Вестник университета (ГУУ). – 2010. – № 17. – С. 154–156 (0,5 п. л.).
29. Воронова Е. Ю. Бухгалтерский учет и отчетность в решении агентской проблемы корпоративного управления [Текст] / Е. Ю. Воронова // Вестник МГИМО-Университета. – 2011. – № 1. – С. 216–223 (1,0 п. л.).
30. Воронова Е. Ю. Роль теории структуризации Э. Гидденса в понимании социальных аспектов управленческого учета [Текст] / Е. Ю. Воронова // Вестник университета (ГУУ). – 2011. – № 4. – С. 139–142 (0,5 п. л.).

#### *Учебные издания*

31. Воронова Е. Ю. Управленческий учет. – Ч. I : учебное пособие для вузов [Текст] / Е. Ю. Воронова, Г. В. Улина. – М. : МГИМО (У) МИД России, 2003. – 276 с. (16,0 / 9,2 п. л.). Гриф «Рекомендовано УМО по рекламе при МГИМО (У) МИД России в качестве учебного пособия для студентов вузов, обучающихся по специальности 350700 «Реклама»».
32. Воронова Е. Ю. Управленческий учет на предприятии : учебное пособие для вузов [Текст] / Е. Ю. Воронова, Г. В. Улина. – М. : ТК «Велби»; Проспект, 2006. – 248 с. (15,5 / 9,0 п. л.). Гриф «Рекомендовано УМО по образованию в области финансов, учета и мировой экономики в качестве учебного пособия для студентов, обучающихся по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»».
33. Воронова Е. Ю. Практикум по управленческому учету [Текст] / Е. Ю. Воронова, Г. В. Улина. – М. : МГИМО-Университет, 2009. – 148 с. (9,8 / 4,9 п. л.).
34. Воронова Е. Ю. Управленческий учет : учебник для вузов [Текст] / Е. Ю. Воронова. – М. : Юрайт, 2011. – 551 с. (28,9 п. л.). Гриф «Рекомендовано УМО по образованию в области финансов, учета и мировой экономики в качестве учебника для студентов, обучающихся по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»».

*Публикации в научных журналах,  
сборниках материалов конференций, сборниках научных трудов*

35. Воронова Е. Ю. Основные подходы к классификации затрат в России и за рубежом [Текст] / Е. Ю. Воронова // Финансовый бизнес. – 2000. – № 6. – С. 43–49 (0,7 п. л.).
36. Воронова Е. Ю. Попроцессное калькулирование: общая характеристика [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2000. – № 6. – С. 43–49 (0,7 п. л.).
37. Воронова Е. Ю. Попроцессное калькулирование: применение метода средней стоимости [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2000. – № 7. – С. 36–48 (0,8 п. л.).
38. Воронова Е. Ю. Попроцессное калькулирование: применение метода ФИФО [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2000. – № 8. – С. 23–35 (0,9 п. л.).
39. Воронова Е. Ю. Попроцессное калькулирование: добавленные единицы и единицы потерь [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2000. – № 9. – С. 39–51 (0,8 п. л.).
40. Воронова Е. Ю. Распределение затрат комплексных производств: основная и побочная продукция [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2000. – № 10. – С. 19–24 (0,4 п. л.).
41. Воронова Е. Ю. Распределение затрат комплексных производств: совместно производимая продукция [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2000. – № 11. – С. 34–43 (0,6 п. л.).
42. Воронова Е. Ю. Распределение накладных расходов по подразделениям [Текст] / Е. Ю. Воронова // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2001. – № 36. – С. 12–13 (0,7 п. л.).
43. Воронова Е. Ю. Отнесение накладных расходов на заказы и виды продукции [Текст] / Е. Ю. Воронова // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2001. – № 38. – С. 13; 2001. – № 39. – С. 13 (0,8 п. л.).
44. Воронова Е. Ю. Позаказный и попроцессный методы калькулирования: сравнительный анализ [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудиторские ведомости. – 2001. – № 12. – С. 23–28; 2002. – № 1. – С. 22–29 (1,1 п. л.).
45. Воронова Е. Ю. Развитие методов калькуляции себестоимости в условиях глобализации [Электронный ресурс] // Сборник материалов IV Международной научно-практической конференции МГИМО (У) МИД России «Глобализация: менеджмент, маркетинг, реклама». – М. : МГИМО (У) МИД России, 2002. URL: <http://www.mgimo.ru> (0,3 п. л.).



46. Воронова Е. Ю. Влияние прямых и косвенных затрат на формирование себестоимости [Текст] / Е. Ю. Воронова // Финансовый бизнес. – 2002. – № 4. – С. 49–55 (0,7 п. л.).
47. Воронова Е. Ю. Позаказное калькулирование: общая характеристика [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2002. – № 4. – С. 49–55 (0,7 п. л.).
48. Воронова Е. Ю. Позаказное калькулирование: материальные затраты [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2002. – № 5. – С. 34–29 (0,9 п. л.).
49. Воронова Е. Ю. Позаказное калькулирование: трудовые затраты [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2002. – № 6. – С. 40–46 (0,7 п. л.).
50. Воронова Е. Ю. Позаказное калькулирование: распределение производственных накладных расходов [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2002. – № 7. – С. 43–51 (0,9 п. л.).
51. Воронова Е. Ю. Позаказное калькулирование: отнесение производственных накладных расходов на заказы [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2002. – № 9. – С. 19–23 (0,5 п. л.).
52. Воронова Е. Ю. Проблемы перехода России на международные стандарты в области учета затрат и калькуляции себестоимости [Текст] / Е. Ю. Воронова // Актуальные вопросы реформирования бухгалтерского учета и статистики в Российской Федерации в соответствии с международными стандартами : сборник научных трудов. – М. : МГИМО (У) МИД России, 2003. – С. 139–156 (1,0 п. л.).
53. Воронова Е. Ю. Разделение затрат для целей включения в себестоимость [Текст] / Е. Ю. Воронова // Финансовый бизнес. – 2003. – № 5. – С. 38–44 (0,6 п. л.).
54. Воронова Е. Ю. Система «стандарт-кост»: общая характеристика [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2003. – № 4. – С. 34–41 (0,7 п. л.).
55. Воронова Е. Ю. Система «стандарт-кост»: особенности установления нормативов [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2003. – № 5. – С. 30–35 (0,5 п. л.).
56. Воронова Е. Ю. Система «стандарт-кост»: анализ отклонений по прямым материальным и трудовым затратам [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2003. – № 6. – С. 43–54 (1,1 п. л.).
57. Воронова Е. Ю. Система «стандарт-кост»: анализ отклонений по производственным накладным расходам [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2003. – № 7. – С. 25–37 (1,2 п. л.).

58. Воронова Е. Ю. Система «стандарт-кост»: анализ отклонений по коммерческим расходам и продажам [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2003. – № 8. – С. 32–41 (0,8 п. л.).
59. Воронова Е. Ю. Система «стандарт-кост»: анализ и особенности комбинационных отклонений и отклонений объема выработки [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2003. – № 11. – С. 42–49 (0,7 п. л.).
60. Воронова Е. Ю. Система «стандарт-кост»: комбинационные отклонения и отклонения по количеству реализованной продукции [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2003. – № 12. – С. 31–36 (0,4 п. л.).
61. Воронова Е. Ю. Взаимосвязь динамики затрат и изменений объема производства [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудиторские ведомости. – 2004. – № 1. – С. 21–32 (0,9 п. л.).
62. Воронова Е. Ю. Система «стандарт-кост»: списание и исследование отклонений [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2004. – № 7. – С. 24–28 (0,4 п. л.).
63. Воронова Е. Ю. Особенности соотнесения расходов на рекламу с конечным продуктом [Электронный ресурс] // Сборник материалов Пятой Международной научно-практической конференции МГИМО (У) МИД России «Международный менеджмент, маркетинг, реклама: современные технологии». – М. : МГИМО (У) МОД России, 2004. URL: <http://www.mgimo.ru> (0,3 п. л.).
64. Воронова Е. Ю. Анализ соотношения «затраты – объем – прибыль»: количественный и стоимостной подходы [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2005. – № 10. – С. 46–52 (0,7 п. л.).
65. Воронова Е. Ю. Анализ соотношения «затраты – объем – прибыль»: графическое представление [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2005. – № 11. – С. 48–52 (0,4 п. л.).
66. Воронова Е. Ю. Анализ соотношения «затраты – объем – прибыль»: дополнительные концепции [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2005. – № 12. – С. 45–51 (0,5 п. л.).
67. Воронова Е. Ю. Концепция маржинального дохода: принятие решений [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 11. – С. 55–61; 2005. – № 12. – С. 21–29 (1,0 п. л.).
68. Воронова Е. Ю. Новые подходы к учету затрат и управлению затратами в высокотехнологических отраслях [Электронный ресурс] // Сборник материалов Шестой Международной научно-практической конференции МГИМО (У) МИД России «Менеджмент, маркетинг, реклама: отраслевой аспект». – М. : МГИМО (У) МИД России, 2006. URL: <http://www.mgimo.ru> (0,3 п. л.).

69. Воронова Е. Ю. Теория ограничений в управленческом учете [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 5. – С. 63–70 (0,5 п. л.).
70. Воронова Е. Ю. Учет пропускной способности [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 7. – С. 61–68 (0,5 п. л.).
71. Воронова Е. Ю. Исчисление себестоимости по полным и по переменным затратам [Текст] / Е. Ю. Воронова // Гуманитарий : сборник научных трудов. – Вып. VIII. – М. : МПГУ, 2006. – С. 25–36 (0,7 п. л.).
72. Воронова Е. Ю. Влияние современных концепций управления производством на учет затрат и калькуляцию себестоимости [Текст] / Е. Ю. Воронова // Инновации и высшая школа : сборник материалов III Международной конференции. – М. : МИЭМП, 2007. – С. 499–503 (0,7 п. л.).
73. Воронова Е. Ю. Калькуляция себестоимости методом обратного списания [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 8. – С. 56–66 (0,7 п. л.).
74. Воронова Е. Ю. Возникновение и развитие альтернативных систем учета затрат и калькуляции себестоимости [Текст] / Е. Ю. Воронова // Актуальные вопросы российской и зарубежной учетно-статистической практики : сборник научных трудов. – М. : МГИМО (У) МИД России, 2007. – С. 125–145 (1,0 п. л.).
75. Воронова Е. Ю. Система управленческого учета в современных условиях [Текст] / Е. Ю. Воронова // Финансовая газета – ЭКСПО. Управление бизнесом. – 2007. – № 6. – С. 5–6 (0,3 п. л.).
76. Воронова Е. Ю. Учет затрат: функциональный и традиционный подходы [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2007. – № 12. – С. 11–14 (0,3 п. л.).
77. Воронова Е. Ю. Метод ABC: сущность и основные элементы [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2008. – № 1. – С. 12–18 (0,6 п. л.).
78. Воронова Е. Ю. Метод ABC: иллюстративный пример [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2008. – № 2. – С. 67–76 (0,3 п. л.).
79. Воронова Е. Ю. Перспективы применения нормативных затрат в российской учетной практике и за рубежом [Текст] / Е. Ю. Воронова // Устойчивое и эффективное развитие внутренней торговли Российской Федерации : сборник материалов научно-практической конференции. – М. : РИПО ИГУМО, 2008. – С. 41–48 (0,5 п. л.).
80. Воронова Е. Ю. Управленческий учет и институциональная теория [Текст] / Е. Ю. Воронова // Системное моделирование социально-экономических процессов : труды 31-й Международной научной школы-семинара : в 3 ч. – Воро-

- неж : Издательско-полиграфический центр ВГУ, 2008. – Ч. II. – С. 264–270 (0,3 п. л.).
81. Воронова Е. Ю. Место и роль учетного процесса в управлении: институциональный аспект [Текст] / Е. Ю. Воронова // Управление и экономика в современных системах : материалы II Всероссийской научно-практической конференции / Центр прикладных научных исследований – Волгоград. – М. : ООО «Глобус», 2008. – С. 52–57 (0,7 п. л.).
  82. Воронова Е. Ю. Функциональный метод учета затрат [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 2. – С. 67–76 (0,7 п. л.).
  83. Воронова Е. Ю. Влияние институционального изоморфизма на учетный процесс [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 6. – С. 53–60 (0,5 п. л.).
  84. Воронова Е. Ю. Развитие эффективных форм международного сотрудничества в области управленческого учета [Текст] / Е. Ю. Воронова // Россия: тенденции и перспективы развития. Ежегодник. – Вып. 3. – Ч. 1. – М. : ИНИОН РАН, 2008. – С. 316–321 (0,7 п. л.).
  85. Воронова Е. Ю. Социальные и институциональные аспекты ведения бухгалтерского учета на предприятии [Текст] / Е. Ю. Воронова // Наука на рубеже тысячелетий : сборник материалов 5-й Международной научно-практической конференции. ТГТУ. – Тамбов : Издательство Першина Р. В., 2008. – С. 32–42 (0,4 п. л.).
  86. Воронова Е. Ю. Организация учетного процесса: институциональный взгляд [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 1. – С. 59–68 (0,7 п. л.).
  87. Воронова Е. Ю. Институциональный взгляд на применение функционального метода учета затрат в России [Текст] / Е. Ю. Воронова // Система управления современной организацией : материалы Всероссийской научно-практической конференции / Центр прикладных научных исследований – Волгоград. – М. : ООО «Глобус», 2009. – С. 62–73 (0,7 п. л.).
  88. Воронова Е. Ю. Институционализация практик управленческого учета в России [Текст] / Е. Ю. Воронова // XIV Державинские чтения : материалы Общероссийской научной конференции. – Тамбов : ИД ТГУ им. Г. Р. Державина, 2009. – С. 272–288 (1,0 п. л.).
  89. Воронова Е. Ю. Институциональный контекст эволюционных изменений в управленческом учете [Текст] / Е. Ю. Воронова // Современное общество: актуальные проблемы и перспективы : материалы Всероссийской научно-

- практической конференции / Центр прикладных научных исследований – Волгоград. – М. : ООО «Глобус», 2009. – С. 379–387 (0,5 п. л.).
90. Воронова Е. Ю. Бухгалтерский учет как институт современного социального государства [Текст] / Е. Ю. Воронова // Россия: тенденции и перспективы развития. Ежегодник. – Вып. 4. – Ч. 2. – М. : ИНИОН РАН, 2009. – С. 168–172 (0,7 п. л.).
  91. Воронова Е. Ю. Системы управленческого контроля с точки зрения неинституциональной социологии [Текст] / Е. Ю. Воронова // Актуальные проблемы экономики и права в современных условиях : материалы III Международной научно-практической конференции : в 2 ч. / Международная академия финансовых технологий. – Пятигорск : Изд-во МАФТ, 2009. – Ч. 1. – С. 156–163 (0,4 п. л.).
  92. Воронова Е. Ю. Управленческий учет и корпоративная социальная ответственность бизнеса [Текст] / Е. Ю. Воронова // Экономический и социально-философский потенциал современного общества: возможности, тенденции, перспективы развития : материалы Международной научно-практической конференции : в 3 ч. / Саратовский гос. социально-экономический университет. – Саратов : Научная книга, 2009. – Ч. 1. – С. 58–63 (0,4 п. л.).
  93. Воронова Е. Ю. Влияние информационных технологий на развитие современного управленческого учета [Текст] / Е. Ю. Воронова // Мировая экономика и социум: от кризиса до кризиса : материалы Международной научно-практической конференции : в 3 ч. / Саратовский гос. технический университет. – Саратов : ИЦ «Наука», 2009. – Ч. 1. – С. 134–141 (0,5 п. л.).
  94. Воронова Е. Ю. Институциональный анализ инновационных процессов в управленческом учете [Текст] / Е. Ю. Воронова // Системное моделирование социально-экономических процессов : труды 32-й Международной научной школы-семинара : в 3 ч. – Воронеж : Издательско-полиграфический центр ВГУ, 2009. – Ч. II. – С. 130–135 (0,4 п. л.).
  95. Воронова Е. Ю. Взаимосвязь управленческого и финансового учета [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 11. – С. 80–87 (0,6 п. л.).
  96. Воронова Е. Ю. Стратегический управленческий учет как направление инновационной деятельности организации [Текст] / Е. Ю. Воронова // Актуальные проблемы экономики и управления в современном обществе : материалы III научно-практической конференции. – Пермь : АНО ВПО «Пермский институт экономики и финансов», 2009. – С. 65–68 (0,7 п. л.).

97. Воронова Е. Ю. Экологический управленческий учет как отражение социальной ответственности бизнеса [Текст] / Е. Ю. Воронова // Экономические и экологические проблемы в меняющемся мире : сборник материалов Международной научно-практической конференции. – Омск : Изд-во Омского института (филиала) РГТЭУ, 2009. – С. 317–321 (0,5 п. л.).
98. Воронова Е. Ю. Компетентностный подход к преподаванию управленческого учета [Текст] / Е. Ю. Воронова // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: настоящее и будущее : сборник трудов научной конференции памяти С. Б. Барнгольца, 14 декабря 2009 года, Москва. – Тольятти : ТГУ, 2009. – С. 119–132 (0,9 п. л.).
99. Воронова Е. Ю. Управленческий учет и принятие решений с позиции рациональности [Текст] / Е. Ю. Воронова // Актуальные проблемы экономики и управления в современном обществе : материалы IV Всероссийской научно-практической конференции с международным участием. – Пермь : АНО ВПО «Пермский институт экономики и финансов», 2010. – С. 24–27 (0,3 п. л.).
100. Воронова Е. Ю. Социальные аспекты инновационного развития управленческого учета [Текст] / Е. Ю. Воронова // Россия: тенденции и перспективы развития. Ежегодник. – Вып. 5. – Ч. 2. – М. : ИНИОН РАН, 2010. – С. 171–176 (0,7 п. л.).
101. Влияние институциональной среды на формирование практик управленческого учета [Текст] / Е. Ю. Воронова // Актуальные проблемы финансов, бухгалтерского учета и корпоративного управления : материалы Международной научно-практической конференции. – Ростов н/Д. : Издательско-редакционный центр РГЭУ, 2010. – С. 338–342 (0,3 п. л.).
102. Воронова Е. Ю. Управленческий учет и границы фирмы с позиции теории транзакционных издержек [Текст] / Е. Ю. Воронова // Системное моделирование социально-экономических процессов : труды 33-й Международной научной школы-семинара. – Воронеж : Издательско-полиграфический центр ВГУ, 2010. – С. 100–102 (0,2 п. л.).
103. Воронова Е. Ю. Бухгалтерский учет как составляющая контрактного процесса организации [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудиторские ведомости. – 2010. – № 9. – С. 79–89 (0,8 п. л.).
104. Воронова Е. Ю. Управленческий учет: рациональный подход [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудиторские ведомости. – 2010. – № 12. – С. 78–85 (0,5 п. л.).
105. Воронова Е. Ю. Стабильность и изменения в управленческом учете [Текст] / Е. Ю. Воронова // Современная экономика: концепции и модели инновационного развития : материалы III Международной научно-практической конферен-

ции : в 2 кн. – Кн. 1. – М. : ГОУ ВПО «РЭУ им. Г. В. Плеханова», 2011. – С. 278–287 (0,5 п. л.).

106. Практики управленческого учета как организационные рутины [Текст] / Е. Ю. Воронова // Актуальные проблемы финансов, бухгалтерского учета и корпоративного управления : материалы II Международной научно-практической конференции. – Ростов н/Д. : Издательско-редакционный центр РГЭУ, 2011. – С. 299–304 (0,4 п. л.).
107. Межорганизационный учет: роль транзакционных издержек [Текст] / Е. Ю. Воронова // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 11. – С. 80–92 (0,6 п. л.).

Напечатано в типографии  
ФГБОУ ВПО «Российского экономического университета  
имени Г. В. Плеханова».  
Тираж 130 экз. Заказ № 40 -з.









10 ~